



TITLE:

目的税論

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 目的税論. 経済論叢 1928, 27(1): 51-69

ISSUE DATE:

1928-07-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/129650>

RIGHT:

京都市帝國大學經濟學會

經濟論叢

第一號

第二十七卷

昭和三年七月一日發行

論叢

一般社會學の概念

文學博士

米田庄太郎

經濟靜態について

文學博士

高田保馬

目的稅論

法學博士

神戸正雄

保險と偶然

經濟學博士

小島昌太郎

說苑

計算貨幣と交換貨幣

經濟學士

福井孝治

經濟法の概念

經濟學士

橋本文雄

雜錄

希臘現代の經濟學

法學士

山口正太郎

大戰中の佛蘭西の通貨

經濟學士

島本融

フォン・ペロウ教授を憶ふ

經濟學士

上田藤十郎

獨逸都市の財政統計

經濟學博士

沙見三郎

目的税論

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 目的税の本質 (一)目的税の意義(A)普通の見解(B)特殊の見解(い)ヘツケルの見解(ろ)セリグマンの見解(二)目的税の部屬(A)税とする見解(B)税外收入とする見解(三)目的税と他税他收入との區別及關係(A)此と公益税との區別及關係(い)其關係(B)此と其他の税との關係(い)從率税特に消費税就中直接消費税との關係(ろ)地方税との關係(は)舊時税との關係(C)此と他收入との區別

第二段 目的税の長短 (一)目的税の短所(A)財政統一理想に反すること(B)一般税の收納狀態を不良とすること(C)使途目的と課税物件との關係なき場合の理由づけの難きものあること(二)目的税の長所(A)税收入と經費との量額上の調節を良くし得ること(い)經費量額の可動的なるに適し得ること(ろ)使用目的に必要なだけを限り充當し得ること(B)税の理由附の強きを得る場合あること(い)賦課目的と使用目的との間に性質上の關係ある場合(ろ)使用目的と課税物件との間に關係ある場合(C)税收入に對する民衆の監視を一層嚴正ならしむること)

結論(全文の要旨)

緒言

租税の目的としては必ずしも財政收入目的のみに限らず、其外に、公益目的も並存し得ること

は豫ねて私の高調する所である。處が茲に目的税といふ詞があつて、其れが恰かも此財政收入以外の特別の目的たる公益目的を有つ所の税を示すやうに見ゆる。往々にして、さういふ風に誤解せらるる。併し實は、さうではなくて、特定なる經費に充當する税、又は特定目的の經費に充つる税といふことである。其れなれば此目的税といふことは、租税の公益目的といふこと、全然別のことかといふと、左様でもなくて、此二のものには或交渉がある。其處に興味もあるし、のみならず目的税に將來、我邦にても發展の可能性が大であり、其に利弊長短の伴ふ所で、簡單に取扱い難きものがあるから、此等の點を解説するのも無意義ならずと信するので、茲に此文を作るのである。

第一段 目的税の本質

(一) 目的税の意義

(A) 普通の見解——目的税は一に特別税ともいふのであり、一般税に對立する。其の一般税が一般經費に充當する税であるのに對し、特別税又は目的税は、一定の經費に充當せらるゝの税(註二)、隨つて必然に其の爲め特別會計として特別に勘定せらるゝの税(註三)だとするのが通説である。其の最著しい實例は、之を英國の地方税たる救貧税(プーアレート)を初めとして、諸多のレート

1) 拙著、租税研究第八卷 I. 以下。

に見る(註三)。が其外に、米國のニュージャーシーの地方税にも此があり(註四)、獨逸では嘗て一時、娛樂税が救貧費の爲めの目的税であつたが(註五)、今日現には州税としての道路維持税が一の目的税である(註六)。獨瑞には其外に、戦費の爲めの、むしろ一時的なる目的税があつたし(註七)、我邦にては都市計畫の財源たるべき土地増價税、間地税が矢張り目的税といふべきものに外ならぬ(註八)。

(註一) 此點諸多の學者一致す。例之、ペラフエルデスは、一般税の收入が一般に國費の充足に使はるゝのに、目的税は其の役立つべき特段なる目的に結付けらるゝといひ、ホルグトは、目的税とは其收入が法律上、一定の指定されたる目的の爲めの使用に豫定せらるゝ税だと爲し、シュミットは、目的税とは其收入が一定の使用目的の爲めに拘束さるゝ税だと爲し、ミルブトは、狹義の目的税とは、殆んど大多數の場合の如く、一般に、法律上の拘束なくして財政需要の充足の爲めに使用することに定められたる税として豫收されないうで、單に一定目的の充足に用立つべく定められる税だと爲し、ケツペは、目的税とは、其收入が單に一定の需要の充足に用立つものとし、エーベルヒは、目的税は一定の公の行政分科の經費の充足に關するもので、其經費は實際的又は歴史的の理由から一般の國又は地方の行政より分別せられ、且つ此に、一定の税、又は税部、附加税が指定せらるゝと爲し、クラインウエヒターは、目的税とは、一定の目的の爲めに徴收せられて其が一定の特段なる目的の爲めの經費の支拂はるゝ所の特別な金庫に流入するといひ、オメーラは、特別税とは、任意に選ばれたる特別の勤務に關すること²⁾に於て一般税と異なるものだといひ、ハンターは、其收入の支出が或特段なる目的の爲めにさるゝ税が特別税だといふ。

(註二) 前出註一、エーベルヒ、クラインウエヒター參照。尙ほ、シュミットは、通例の財政又は收入税(フィナンツストイエル)の收入は、今日、匿名にて全き行政資金に流入するのに、目的税の收入は、特別な勘定に入り、分別して勘定されな

2) Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 269. Borgh, Fw. 5 Aufl. II-I. S. 37. Schmidt, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung. S. 20. Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts. S. 6. Köppe, Fw. S. 35. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 179. Kleinwächter, Fw. S. 98. O'meara, Municipal taxation at home and abroad. p. 32. Hunter, Public

くてはならぬと爲し、シェフレも、近頃の實際財政にて、收支の金庫統一の原則に従はずして、特段なる目的の爲めに、特段なる税即ち目的税を課することありといふて居る。³⁾

(註三) 英國の地方税は目的税の適例として諸學者により挙げらるゝ所だが、其中心的东西のものはフアレートで、他の多くのレートが此と同原則にて課せらるゝ。元來、此フアレートの起源は一六〇一年だが、此が最初の目的は單に救貧行政にて法律により招かれたる費用を支辨するに止まつた。然るに此最初の目的に附加して、法律が段々と、諸多の其外の目的の達成の爲めにも使用することとなり、救貧のみの爲めの特別税としてよりは、むしろ一般的の地方財源となるに至つた。⁴⁾

(註四) 米國でも、特にニュージアーシー州に英國流のが行はれて居る。⁵⁾

(註五) 娛樂税が、初めには救貧費支出の爲めの純然たる目的税であつたが、間もなく到る處に地方團體の一般的財政需要の充足の爲めの收入税と見做された。普魯西にては、一八七一年、救済住所法の施行規則によりて、公娛樂税の徴收を、救貧目的に指定したるすべての法律上の規定を廢止したことにて、此事情の變化に順應した。⁶⁾

(註六) 獨逸今日、州税として、車道の道路使用に對して課する道路維持税が此目的税である。⁷⁾

(註七) シュミットは、瑞西の一九一九年に、動員費充足の目的を指定したる戦争税を舉げて居り、エーベルヒは、一九一三年の獨逸帝國の國防分擔金を舉げ、其は明かに一回的の陸海軍費支辨の爲めの一回的の税であつた。更らに帝國非常犧牲も、當初の理想よりすれば、其收入が帝國債の減少の爲めに使はるゝだけにては目的税であつた。⁸⁾

(註八) 實は此は豫定の計畫に止まり、まだ之が爲めの勅令が出來ず、其儘になつて居る。尙ほ前記の外、兵役税(國防税)、住宅建築税、百貨店税などが問題となり得る。⁹⁾

(B) 特殊の見解——

(い) ヘッケルの見解——ヘッケルは、目的税の意義について普通説よりも狭く解する。彼に依

finance. p. 181.

3) Schmidt, a. a. O. S. 21. Schäffle, Steuern. A. T. S. 34.

4) Fry, The local taxes of the United Kingdom. p. 2. 6. Graham, Taxation local and imperial. p. 10. Wagner, Fw. III. S. 348. Biermer, Neue Steuerreformen in Staat und Gemeinde. S. 39. Seligman, Essays in taxation.

る。此目的税は一定の經費目的の爲めの課徴物ではあるけれども、併し其が反對給付又は報償の原則に従ふて、之によりて維持せらるゝ施設を使用する人々からして徴收されないで、之を利用しない人々から徴收せらるゝものと爲す。そして其が通例、救貧慈善及教育の爲めにするものに現はれ、直接消費税及奢侈税によりて行はるといふのである(註九)。此見解は併し狭きに失する。目的税を以て之が關係施設を利用する者より徴收せずして、然らざる人より徴收するものとするには及ばぬ。其は一定經費に充つるものであれば足るのであり、之が施設を利用する人より取るを否とを問はない。之を利用する人から取つても良い。之を利用する人から取るものを除外する理由はない。之を除外するときには、奢侈税にて救貧費を充たすが如きものには當て嵌るけれども、車税で道路修築費に充てたり、土地増價税で都市計畫費を出したりする場合を包容し得ぬことゝなるの不都合を生ずる。尤も彼が報償原則に依らないことを指摘するのは正しい。税である以上は報償原則に依らずして能力原則に依ることは已むを得ない。但し又、報償原則に依らずといふことを餘りに嚴格に適用しては、特に地方税では不都合を來たす。其は唯主たる原則が報償原則でなくして、能力原則であるといふことに止めなくてはならぬものであり、隨ふては又、報償原則に依らぬことを殊更、定義の中で謳ふには當らぬし、又むしろ謳はぬが良い。之が費用目的を、救貧慈善教育に限つたのも狭きに失し、税目を直接消費税奢侈税に指定するのも齊しく狭

10 ed. p. 416. 438. Eheberg, a. a. O. S. 179. Schäffle, a. a. O. S. 253.

Hunter, l. c. p. 76.

5) Seligman, l. c. p. 416. 438.

6) Meyer, Die Besteuerung des Lichtspielgewerbes durch die deutschen Grossstädte. S. 35.

きに過ぐる。特に其等の指定された税が目的税たるよりはむしろ一般税として一般經費に充當さるゝことの多いといふに於て、尙更に之を指定せぬが良い。

(註九) ヘツケルは之につき下のやうに説いて居る。曰く、之によりて支辨せらるゝ經費は通例、救貧及慈善の特點なる實行又は學校制度の特點なる事情に關係する。其際、貧民及下層階級の社會的福祉の特點たる進捗が考察に來る。更らには、公衛生の世話、結核、梅毒及其他の危險なる國民病の防止制度、酤酎者庇護所、小供預所、國民療養所の維持などもが考察に來る。學校制度では、特に専門及職業補修教育の補助が考へられ、併し中下上級の通例の學校は除外せられる。目的税の形式は直接消費税及奢侈税に最近に來り、固有税よりしては唯だ其特別の使用目的によりてのみ區別せらるゝ。其例としては俱樂部税、玉焚臺税、奢侈用の自動車及自動車の税(營業及職業目的のものを除く)(尙ほ此が奢侈的の車及馬の税によりて補完せらるゝことあるべし)、劇場及娛樂税、居酒屋の特別税、及其他の特別營業税を舉ぐべきだと。

(ろ) セリグマンの見解——セリグマンはヘツケルと似ては居るが、多少異つた見解を採つて居る。そして彼は目的税即ち特別税を以て、政府の爲すべき或特別なる施設の達成の爲めに、且つ人民の一定範圍の者に課するものとして居る(註一〇)。併し彼の定義の前半は良いとして、後半は入らぬことをいふて、却つて誤解に導く恐れありとの誹を免れない。結局、税である以上は、何等か其々に課税物件が定まり、其を有つ所の又は其に關係ある所の一定範圍の人を納税義務者として、此に課することにはなる。其れだけのことを示す積りならば、正しいが其だと別に特にいふを待たぬことである。併し其を越へて別の意義を持たせることになるど、或は何か其收入にて

7) Friedberg, Allgemeine Abgabenlehre, 2 Aufl. S. 24.

8) Schmidt, a. a. O. S. 21. Eberberg, a. a. O. S. 179. 339

9) Bela Földes, a. a. O. S. 270. Köppe, a. a. O. S. 35. Külbel, Das Braunschweigische Warenhaussteuergesetz, S. 114.

10) Heckel, Fw. I. S. 113.

11) Seligman, l. c. p. 416.

支辨せらるゝ特別經費とでも特別關係あり、其から特別利益を受くる特別の人の塊からでも取るものゝやうに取らるゝことになる。さうなつてはいけない。さういふ場合もあり得るではあらうが、さうでない場合もあり得る。其を含み得ぬことになつては不都合であるとしなければならぬ。

(註一〇) セリグマンは、之に關聯して、營業稅、下水稅、救貧稅、點燈稅は凡べて特別なる目的の爲めに、且つ此に従ふ納稅義務者の一定の階級(クラス)の者の上に課せらるゝといふて居る。¹²⁾

(二) 目的稅の部屬

(A) 稅とするの見解——普通の見解では、之を以て一の稅と見る。此目的稅は之を租稅の一般の定義に照して、稅に入れ得ぬと理由を缺く。此が收入が特定經費に充當せらるゝとしても一般經費に充當せらるゝのと齊しく、財政收入目的に應ずることにはなる。別に其點からして租稅定義に嵌まらぬといふことはない。目的稅は又少くとも主としては能力原則に依りて取られて、報償原則に依るものでない。多少之をも考慮しても、之を主とするものではなく、況や之のみに依るものでない(註一一)。之が使用目的たる施設によりて其納稅義務者が偶々利益を得たとしても、其は其が生ずる全體利益の不可分なる一部として受くるものであり(註一二)、其れさへも不明瞭なることが少しとせぬ。

(註一一) シェフラーは、目的税は給付能力に依る所の普通の税として現はると爲し、エーベルヒも、此の如き課徴物は、特段なる目的に供せらるゝに拘らず税である。何ぜとなれば其配分が租税に通例なる標準(所得、収益等)によりて各個人の上に行はるゝからといひ、セリグマンは、特別税は眞の税だ。此が公共の目的の爲めに課せられ、納税者の能力又は方便と考へらるゝものゝ上に課せらるゝ。其處に箇人としての彼に得らるゝ特段な利益はない。特別税は能力の一般に認められたる標準により課せられて、一の税である。何となれば假令、利益する所の特段なる區域が別々の階級に置かるゝとも、其階級の箇人に對する利益は一般のものとあつて、特別なる又は排他的なる又は箇人的の利益ではないといふ。¹³⁾

(註一二) セリグマンは、義務者が偶然に利益を受くることはありとしても、其は階級の他員も受くる共通の利益よりも別異なる特別の測定すべき、箇人の利益ではない。此が單に共通利益に於ける彼の分前の偶然の結果に外ならぬといひ、エーベルヒも、此の如き課徴物は特段なる目的に供せらるゝに拘らず税である。何となれば此が假令限局されたりといひ、集合的任務の支辨に役立つからといひ、シェフラーも、目的税は一定の、單に公益的の國家及地方費用の爲めの税として現はるといふ。¹⁴⁾

(B) 税外收入とするの見解——殊特の見解を齊しくヘツケルが懷いて居る。彼は之を一の行政收入と爲し、租税と分擔金との限界に立つ特殊の歳入として居る(註一三)。併し茲に分擔金といふのは英語の特別課徴に當るものである。其は報償原則に依るものであるのに、目的税が之に依らずといふことを既にヘツケル自らも認めて居る所だとすると、此が何故に税ではなくて、税と分擔金との限界に立つものとしなくてはならぬか、丁解に苦しまなければならぬ。

(註一三) ヘツケルは、目的税は一方には、實質的及財政技術上には、一般に奢侈的消費に結付く所の租税であつて、併し他

13) Schäffle, a. a. O. S. 28. Eheberg, a. a. O. S. 179. Seligman, l. c. p. 416. 438.

14) Seligman, l. c. p. 416. Eheberg, a. a. O. S. 179. Schäffle, a. a. O. S. 28.

方には、使用と其の豫算技術上の地位により 分擔金となる。此によりて此目的税が二のもの、限界に在ることとなるといふ。¹⁵⁾

(三) 目的税と他税他收入との區別及關係

(A) 此と公益税(又は非收入税又は非財政税)¹⁶⁾との區別及關係

(い) 其區別特徵——公益税(獨身税、子無税、保護關税のやうな)と收入税(又は財政税)との對立は賦課徵收其ものに附帶して或結果を生ずる其の結果の目的に關するのに、目的税(特別税)、一般税(固有税)の對立は得らるべき方便の使用(又は使途)目的に關する。兩者ともに税の目的には關する。税により得らるべき收入を何に使ふかといふことも亦、賦課徵收の際に既に定まりたる、與へられたる税の目的の一部ではある。が税の目的は二通りであつて、一は課徵其ものによりて或結果を生じやうといふ目的で、其は收入を舉げやうとか、或弊害又は困難を除去しやうとかいふのである。他は得られたる收入方便の使途に於ける目的であり、目的税と公益税とは着眼する目的が異なるのである。目的税だと收入の使途に着眼するから、收入のあることが前提となり、要件ともなるのに(註一四)、公益税では收入は要件でなく、唯だ或弊害除去の目的さへ存し、又は其が達し得らるれば足るのである。

(註一四) ホルグトは、目的税一般税の區別は税收入の目的指定に依るの區別とする。¹⁷⁾

15) Heckel, a. a. O. S. 114.

16) Schmidt, a. a. O. S. 20.

17) Borgh, a. a. O. S. 37.

(ろ)其關係連絡——目的税は右にもいふ通り、一定用途を有つた税だからして、税に収入の伴ふことを條件とする。故に此點からすると、収入税は目的税となり得るけれども、公益税では其に収入の全く生じないだけでは目的税となり得ぬといふことになる。けれども公益税に収入の全く生じないといふことは極稀な場合であつて、其にては収入が重きを成さぬといふだけであり、其にても収入の生ずることはあるべく、また相當に大な収入もが生じ得る。其れだけでは公益税も亦、目的税となり得るばかりでなく、公益税にては其生ずることあるべき収入の大きさが豫定するを難しとするものがあり、其點からしては之を普通の歳入とし、一般税とするのを不適當たらしむるものがあり、むしろ屈伸の餘地の大なる特定用途に充つべき特別税又は目的税とするのを選ましむることとなる(註一五)。特に公益税に於ける課徴目的と、目的税に於ける使途目的とに同一性又は觀念上の連絡あるときには、一層此二のものを一致せしむるのを得策とすることゝなる。例之、中等階級たる小賣商人保護の爲めに取つた百貨店税の収入にて衰へ行く又は困窮する所の小賣商人の保護を行ふが如き(註一六)、高級住宅の建築に課したる税収入を以て小住宅建築助成費を支辨するが如き(註一七)、餘裕ある娯樂者より取つた娯樂税収入にて、生活に迫はれて居る貧困者救助費を支辨するが如き(註一八)、である。そして斯の如くに目的税と公益税と一致するだけにては、形式的のみでなく(註一九)實質的にも此二税が混同さるゝことになる(註二〇)。

(註一五) シュミットは、非收入税(公益税)よりしての収入の不定が、財政に取りて安定を棄し、随ふて希望されざる元素となる。随ふて又此が普通の収入から除かれる。此が適例は普魯西の百貨店税だといふて居る。¹⁸⁾

(註一六) 前註一五參照。尙ほ、ブラウンシュウイヒの百貨店税収入は小商業及手工業者助成の爲めに使用すべきものとせられた。¹⁹⁾

(註一七) 一九二一年の獨逸の住宅建築税が其目的として、住宅なき者の爲めの住宅建築の爲めの資金を調達することであつた。²⁰⁾

(註一八) 前出註五參照。

(註一九) シュミットは、目的税といふ詞は良く避まれた詞ではなかつた。何ぜとなれば此が二の全く異つた現象、即ち收入の法律上の目的制限と、或税の非財政的目的指定とを混同する動機を與ふるからといふ。²¹⁾

(註二〇) 茲に尙二の税を特記するの値がある。其は(1)一は、兵役税である。此は目的税とはなるが、併し公益税ではない。之により或弊害を抑制するものではない。全く單に一の能力を押さへて取るものに過ぎぬ。但だ併し其收入を一定の使途に向けることはある。随つて目的税とはなる。例之、一九〇二年及一九〇三年の獨逸帝國議會に提案されたる兵役税は、其收入からして脱兵の恩給を支辨するといふのであつた。²²⁾

(2) 他は活動寫眞税である。此は公益税となり且つ目的税ともなり得る一税である。獨逸の劇場協會が一九一二年に帝國議會に一の建議書を出した。其に依ると、活動寫眞の異常に急速に普及するのを防止する爲めに、之に對する鋭き抑止手段を探るべしと爲し、即ち之が爲めに特に許可と課税とを要求し、其上にも之が税收入を、困窮する所の普通劇場の救済に使用せんことを要請した。²³⁾

B) 此と其他の税との關係

(イ) 從率税特に消費税、就中、直接消費税との關係——何れの税を採つても目的税とすること

18) Schmidt, a. a. O. S. 22-23.

19) Külbel, a. a. O. S. 114.

20) Köppe, a. a. O. S. 102.

21) Schmidt, a. a. O. S. 21.

22) Hauff, Beiträge zur Wehrsteuer. S. 30.

は出来るが、併し實際、臺帳税的なものは矢張り此の如きものとしてあまり選まれず、從率税、特に消費税、特に直接消費税が多く選まる。其は臺帳税といふ主要税収入は性質上一般經費に充當するのが至當であつて、特別の使途に充つるとしては、從率税、而かも其中でも輕き重さを持つものの中から選ぶのが至當であるからである(註二)。

(註二) 此點に於て、英國のレートは例外であり、又むしろ其は適當な制度ではない。

(ろ) 地方税との關係——目的税は國税にも行はれ得るが、特に地方税に餘計行はる。其れといふのも地方にありては國の場合よりも經費の、人民の利益に及ぼす影響が一層密接明瞭であり、其點から特定の經費の財源を特定することが得易いからである。

(は) 舊時税との關係——今日の時世では、國及地方を問はず一般税が通例であつて(註三)、目的税は例外たるべきものとせられる。けれども歴史上から見ると、最古い處では、却つて税は凡べて目的税でもあつたのであり、税は目的税から初まつたのだといへる(註三)。

(註三) 英國の地方税は例外としなければならぬ。

(註三) エーペルヒは、凡べての税は、初めには、多少目的税であつた。此が唯、一時、一定目的(戦争遂行等)の爲めに課せられたるだけにて然りであつたといひ、シュミットは、租税が希望された目的よりも他のものに使はるゝかも知れぬといふ心配が租税及國家の歴史的發達に於て重要な役目を働いた。納税者に對し無名の且つ使用目的を定めざる要求として對立した財政需要を有つ國家の存立しなかつた時代があつた。近代の財政制度の發達に於て、最初の税は其形式よりすれば其は

恰かも目的税であるといふて居る²⁴⁾

(C) 此と他收入との區別——として特別課徴との其を選ぶを得る。目的税は多少、特別課徴と似た所がある。一定の経費に充當するといふ點に於て然りである。併し其配分原則に於て二者相異なる。特別課徴は全く報償原則に依るのに、目的税は少くとも主としては能力原則に依るのである(註三四)。尤も此につき或度まで報償原則を考慮することはあり得るし、又公益逆比原則といふものを適用することのあり得ることを無視するのではない。

(註三四) セリグマンは、特別税には、箇入として彼に得らるゝ特段な利益はない。然るに特別課徴では、特別の箇人的利益が明に測定すべきものであつて、之が賦課の基礎を成すといひ、ハンターも、特別税は通例、他の税と同一の標準の上に課せられ、收入の支出からして生ずべき箇人的利益と交渉なしといふて居る²⁵⁾

第二段 目的税の長短

以上の内容本質を有つた目的税には如何なる長所短所ありや。全體上には短所重しとして否定に導いては居るが、併し何程か長所もあつて、例外的には其存在理由を成し得る。其長短は左の如くである。

(一) 目的税の短所

24) Eheberg, a. a. O. S. 179. Schmidt, a. a. O. S. 22.

25) Seligman. l. c. p. 416. Hunter, l. c. 180-181.

(A) 財政又は豫算統一の理想に反すること——近代の財政は統一を理想とする。特別會計等のやうに一般會計より分別したる勘定を有つことは努めて避くべしとする所である。目的税はやがて特別會計となりて、此理想に反するといふ缺點を有つ。そして其の特別會計、又は財政不統一といふことの缺點の第一は、此場合、各の經費に適當の大きさを與ふることの出来ぬといふことである。各別の會計を有つときに、或行政は十分なる財源を有つのに、他の之よりも重要な行政が財源不十分の爲めに不満足なる施設しか出来ぬといふことが生ずる。之に反し收支を凡べて統一して會計するときに、即ち一般税として一般會計に收入して凡べての經費に充つるときに、各經費の輕費緩急を計つて適切に支出し得ることになる。第二の缺點は特別會計の管理の爲めに特別の勞費を要し、特別の監督を要するといふことである。一般税隨つて一般會計のみで濟む場合には此不利はない。そして此等の特別税の不利といふことは地方の場合には國の場合よりも輕く(註二五)、特別税のあまり多數に上らぬ場合にも輕くて濟み得る(註二六)。

(註二五) ビリンスキーは、目的税に對する一の非難は、決算制度の不要なる錯雜及行政の遲滯といふことだが、此は地方國體が大ければ大いほど一層多く感ぜらるゝことであり、國家財政に於て最多く感ぜらるゝと爲す。²⁶⁾

(註二六) ロウフォゴは、大なる厄介及費用が、各箇別的の非常に澤山のレートの課税によりて招かれるといふ。²⁷⁾

(B) 選ばれたる目的税外の税、即ち一般税に於ける收納狀態を不良ならしむる傾あること、——

26) Bilinski, Die Gemeindebesteuerung und deren Reform. S. 251.

27) Row-Fogo, Reform of local taxation in England. p. 322.

一方、目的税其ものにては後にもいふ如く、人が税収入の使途に考へて之を理解し進んで出すこととなり收納状態を良くするといふことはあるが、併し反面に之が反動として、一般税に於て其れだけ出し過ぎらしむるといふことがあり得る。

(C) 目的税収入の使途目的と課税物件との間に關係なき収入税の場合に理由づけの難きものあること——目的税が公益税たるときには其使途目的と課徴目的と關係あることがあり、目的税が收入税たるときにも其使途目的と課税物件との間に關係あることがある。然るときは之を理由づけることが容易であるが、目的税が收入税であり、而かも其課税物件と使途目的と關係なきときも如きには之を理由づけることは難い。目的税が一の税としては單に能力原則に依れば足りともいへるが、其れなれば其収入を廣く一般の使途に向けるのが至當である。之が収入を特に特定支出に向くるといふ以上は、其課税物件と使途との間に何等かの關係連絡があるのでなくては物足りない。此意味に於て例之、英國のレート中で、救貧、衛生、學校に充つるもの、如きは其課税物件の不動産收益と對照して、此關係を見出すことが出來ず、適當なる方法といふを得ぬ(註二七)。

(註二七) ワグナーは、英國のレートを批評して、此が地方税の全き及特に重なる使用目的の二三のもの、例之、特に救貧衛生學校、一部は交通の爲めのものに於て矛盾する。人は此の如き主として一般的なる、其效果に於て不可別的に凡ての人及凡べての財産に利益となる所の經費を、専ら一の及全く一の此の如き税によりて充たすことは出來ない、又充たしてはならないといひ、シルラスも、教育の爲めのレートの如き新しいレートは、不動産所有者を其不動産に比例した度合にて利益す

ることは出来ない。此點に於て不公平とされ得ると爲し、ロウフオゴも、救貧、教育、警察等の費用から、各地方税納税者に生ずる利益を計算することは出来ないといひ、オメーラも、地方税の課せらるゝ所以の救貧、道路の修築、犯罪の豫防及制裁、下水及市衛生規則及他の諸種の公益物體の爲めに使はれたる貨幣は、明かに陸海軍又は内國行政の爲めにする、國費と同じだけ、國の政治、社會、經濟上の完全に於て國を維持することに必要だと爲し、尙オメーラに依るのに、一八九二年サリスベリー卿が、救貧、貧民教育等は國の獎べての富の齊しく貢獻すべき事件であり、何故に、國債の所有者が全く此義務を免れて、土地及家屋を占有し又は所有する憐れむべき隣人にのみ任かすべきに理由なしといふた。²²⁸⁾

(二) 目的税の長所

(A) 税収入と経費との量額の調節を良くし得ること

(い) 経費の量額の可動的なるに適し得ること——或経費は必ずしも何れだけ必要といふことな
く、可なり大な度に於て屈伸自在なることが例外的にはあり得る。そして税によりては特に公益
税の如きには收額の不定なるがあり、此の如きものにて前にいふやうな経費に充つることは恰か
も相應して居るといふことが出来る。

(ろ) 使用目的に必要なるだけを限りて充當し得ること——一般税だど使用目的なきに拘らず收
納することゝなり得る不都合があるのに、目的税だど一定目的を定めて、此に必要なるだけを取
り、其必要を越へては取らぬやうに牽制することが容易であり、隨ふて無用の支出をせず、無益
に税を取らぬといふことが出来る(註二八)。

28) Wagner, a. a. O. S. 361. Shiras, Public finance. p. 446. Row-Fogo, l.
c. p. 329. O'meara, l. c. p. 36. 45.

(註二八) シュミットは、稅收入の目的制限の結果は何かといふと、元來、稅が指定された目的の爲めに必要なるよりは多くを收納するを要しないといふことが重要であつて、此にては、徵收の期間及稅率の高さとともに、目的によりて制限せらるゝ。法律上指定されたる行政職分の爲めに必要なるよりはより多くが徵收されない。然るに其收入の爲めに法律上の目的拘束なき稅は、自動的に更に徵收せられることとなる。其の當初の協賛に關係あつた國家任務が既に目的のなくなつたときにも、尙ほ徵收せらるゝといふ。²⁹⁾

(B) 稅の理由づけの強きを得る場合あること——

(い) 稅の賦課目的と使用目的との間に性質上の關係ある場合——には稅の理由附が強くなり、然るときには、之か新しき設定も容易に行はれ(註二九)、之が存續中にも、人をして此稅につき理解を持たしめて收納を良好とすることとなる。

(註二九) シュミットが、方便を匿名とすること(費途を明示せぬこと)は、新しき行政任務が増加したる方便の關連に係らしめらるゝときに、常に破らるゝといふのは、³⁰⁾ 少しくいひ過ぎではあるが、一の眞理を含み、假令、目的稅とせぬまでも、新しき稅を起すときには、之を何に使ふかをいふて行ふのが得策である。其使途の有益なることを理解せしめるのが得策である。目的稅となれば此點には一層良い。

(ろ) 稅の使用目的と課稅物件との間に性質上の關係ある場合——にも同じである。例之、道路修築費を車から取る稅の如き(註三〇)、兵役免役者より取りたる稅收入にて貧困軍人の救済に充つるものゝ如き(註三一)、土地増價稅收入にて都市計畫事業を行ふが如き(註三二)、一般山羊に對する

29) Schmidt, a. a. O. S. 22.

30) Schmidt, a. a. O. S. 21.

税收入にて特に保護を要する牡山羊の保存費に充つるが如き(註三三)である。

(註三〇) 前出註六參照。

(註三一) 前出註二〇參照。

(註三二) 都市計畫事業を行へば、やがて土地の價値を増加するから、之が課税物件と使途とに關係ありともいはれ得る。

——けれども英國のやうに不動産に對する經營的なる臺帳税を目的税とするのには原則上に異論を生じ得る。たゞ地方費中、交通土木關係費だけは、不動産の之により受くる利害が明かなのだから、税の使用目的と課税物件との關係といふ點からしては、此費用の爲めに此物件にて目的税を作ることが或度まで辯護され得る。之につきセルラスも、有益なるレートは地區内の不動産の持主を利益すべく企てられる。街路、點燈、公園等の經費は、不動産の價値を増加することとなる。故に不動産の價値に比例して、招かれたる出費に貢獻せしむることは、所有者に取りては不公平でないといひ、オメーラも、不動産が地方のレートよりの支出から價値を増加する地方財産だといふことは、其支出が特定のものに關するだけにてのみ正しといふ³¹⁾

(註三三) 普魯西にて今日、市町村税として牡山羊保存費充足の爲めの山羊税が許される。³²⁾

(C) 税收入に對する民衆の監視を一層嚴正ならしむること——目的税として一税の收入が特定の使途を持つときに、其が果して良く其目的通りに使はれて居るかにつきての人々の注意を鋭敏ならしめて、其使用の公正に行はるゝことに促がすといふことがある(註三四)。

(註三四) シュミットは、吾人は税收入の目的制限に於て、收入使用の保證を認めなくてはならぬといふ。³³⁾

31) Shirras, l. c. p. 446. O'meara, l. c. p. 44.

32) Stephan, Das kommunale Finanz-und Steuerrecht in Preussen, S. 152.

33) Schmidt, a. a. O. S. 22.

結 論

以上要之、目的税には特殊の説明を與へた人はあるけれども、大抵の人は、單に之を特定の經費に充當する税として居る。其は形式的にも實質的にも公益税と混同さるゝことがあるが、此とは關係はあるけれども、亦た區別すべき所以のものもある。勿論此は一の税と爲すべく、税外收入としてはならない。此に利害があり長短がありて、簡單に之を否定することは出来ないが、其に重大なる根本的の缺點もあるから、原則としてはむしろ勸められない。けれども其れに長所もあるのだから之を利用する爲めに、何等かの根據ある限り、例外としては認めて良く、我邦にても工夫したら、適切なる目的税がもつと見出せぬことはあるまい。